

## Věc C-509/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

27. července 2022

**Předkládající soud:**

Corte suprema di cassazione (Itálie)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

20. července 2022

**Navrhovatel:**

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

**Odpůrkyně:**

Girelli Alcool Srl

**Předmět původního řízení**

Kasační opravný prostředek podaný Agenzia delle dogane (celní úřad, Itálie) proti rozsudku Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionální daňový soud v Lombardii, Itálie), kterým bylo v odvolacím řízení vyhověno odvolání společnosti Girelli Alcool Srl, jež se domáhala zániku spotřební daně za množství alkoholu, které bylo omylem zničeno.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

S ohledem na článek 267 SFEU žádá Corte di cassazione (Kasační soud, Itálie) jako soud posledního stupně o objasnění, a to i s ohledem na judikaturu Soudního dvora, jak je třeba chápat pojem „nepředvídatelná okolnost“ ve vztahu ke ztrátám zboží podléhajícího spotřební dani, k nimž došlo v režimu podmíněného osvobození od daně, a ve vztahu k pečlivosti vynaložené k vyloučení vzniku odpovědnosti. Kromě toho předkládající soud žádá o objasnění slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy týkající se nikoli závažné nedbalosti (srovnatelné s

nepředvídatelnou okolností a vyšší mocí) s unijním právem a možností použití další obecné kategorie nazvané „mírná nedbalost“.

### **Předběžné otázky**

„Musí být pojem nepředvídatelné okolnosti, které vedou ke ztrátám nastalým v režimu s podmíněným osvobozením od daně ve smyslu čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, vykládán, stejně jako v případě vyšší moci, jako okolnosti nezávislé na vůli oprávněného skladovatele, neobvyklé a nahodilé, kterým nešlo zabránit navzdory přijetí všech přiměřených opatření z jeho strany, neboť jsou objektivně mimo jakoukoli možnost jeho kontroly?“

Kromě toho, je pro účely vyloučení odpovědnosti v případě nepředvídatelných okolností relevantní pečlivost, a v jakém smyslu, vynaložená při přijímání nezbytných preventivních opatření k zabránění škodné události?

Podpůrně k prvním dvěma otázkám, je takové ustanovení, jako je čl. 4 odst. 1 legislativního nařízení č. 504 ze dne 26. října 1995, které staví nepředvídatelné okolnosti a vyšší moc na roveň s mírnou nedbalostí (na straně samotné osoby nebo třetích osob), slučitelné s pravidly stanovenými v čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118/ES, který nestanoví žádné další podmínky, zejména pokud jde o „nedbalost“ osoby, která jednala, nebo aktivního subjektu?

Konečně, lze slovní spojení rovněž obsažené ve výše uvedeném čl. 7 odst. 4 *„nebo na základě povolení příslušných orgánů členského státu“* vykládat tak, že členský stát může určit další obecnou kategorii (mírná nedbalost), která může ovlivnit definici propuštění ke spotřebě v případě zničení nebo ztráty výrobku, nebo tento výraz nemůže obsahovat výhradu tohoto druhu, neboť je třeba jej naopak chápat tak, že se týká konkrétních situací, povolených případ od případu, nebo v každém případě určených pro případy definované z hlediska jejich objektivních složek?“

### **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, zejména bod 9 odůvodnění a čl. 7 odst. 4 a 5:

„4. Úplné zničení nebo nenahraditelná ztráta zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně, ke které došlo v důsledku povahy zboží, nepředvídatelných okolností, vyšší moci nebo na základě povolení příslušných orgánů členského státu, se nepovažuje za propuštění ke spotřebě.

Pro účely této směrnice se zboží považuje za úplně zničené nebo nenahraditelně ztracené, jestliže již nemůže být použito jako zboží podléhající spotřební dani.

Úplné zničení nebo nenahraditelnou ztrátu dotyčného zboží podléhajícího spotřební dani je třeba uspokojivým způsobem prokázat příslušným orgánům členského státu, ve kterém k ní došlo, nebo není-li možné určit, kde ke ztrátě došlo, ve kterém byla zjištěna.

5. Každý členský stát stanoví vlastní pravidla a podmínky, za nichž jsou určovány ztráty podle odstavce 4.“

### **Citovaná judikatura Soudního dvora**

Rozsudek ze dne 18. prosince 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rh ne (SPMR), C-314/06, ECLI:EU:C:2007:817, body 23, 25, 31, 37; rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzelscejs VAS, C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392, bod 61; rozsudek ze dne 24.  nora 2021, Silcompa, C-95/19, ECLI:EU:C:2021:128, bod 52; rozsudek ze dne 24. března 2022, TanQuid Polska, C-711/20, ECLI:EU:C:2022:215, bod 43

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

DECRETO LEGISLATIVO 26 ottobre 1995, n. 504, Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo Unico sulle Accise - TUA) (legislativní nařzení  . 504 ze dne 26. řijna 1995, kterým se upravuje konsolidované zn n  pr vn ch předpisů t kajících se dan  z v roby a ze spotřeba a s nimi spojených trestn pr vn ch a spr vn ch sankc )(Konsolidovan  z kon o spotřebních dan ch - TUA), ve zn n   l nku 1 legislativního nařzení  . 48 ze dne 29. března 2010

„ l nek 4

Zánik dan  v případě ztráty, zni en  nebo propadu.

1. V případě nenahraditeln  ztráty nebo úplného zni en  v robn  v reřimu podmíněného osvobozen  od dan  je přiznán zánik daňov  povinnosti, pokud osoba povinn  k dani způsobem, který správce daně uzná za dostate n , prokáže, že ke ztrátě nebo zni en  v robn  došlo v důsledku nepředv dateln  okolnosti nebo v řší moci. S výjimkou tabákových v robn  se jednání, kter  lze z titulu nikoli z vařn  nedbalosti př c st třetím osobám nebo samotn  osobě povinn  k dani, stav  na roveň nepředv dateln m okolnostem a v řší moci.“

### **Stručn  popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Girelli Alcool Srl (dále jen „společnost“) je vlastníkem schváleného skladu lihu a provozuje v robn  závod na denaturaci lihu.

- 2 Dne 26. března 2014 se při plnění nádrže zařízení na denaturaci lihu za přítomnosti úředníka celního úřadu vylil čistý líh na podlahu areálu v důsledku otevřeného ventilu, který nechal otevřený zaměstnanec společnosti.
- 3 Část produktu se podařilo shromáždit a získat zpět, ale další část byla nenávratně ztracena.
- 4 Společnost proto požádala o zánik spotřební daně za alkohol, který byl omylem zničen.
- 5 Agenzia delle dogane e dei monopoli (Úřad pro cla a monopoly, Itálie) žádost o zánik daně zamítl s odůvodněním, že škoda nevznikla v důsledku nepředvídatelné okolnosti nebo vyšší moci, ale v důsledku nedbalosti a neopatrnosti zaměstnance společnosti, který nedopatřením nechal otevřený ventil nádrže, a následně dne 3. října 2014 vydal platební výměr na částku 17 476,24 eur.
- 6 Společnost napadla platební výměr u Commissione tributaria provinciale di Milano (provinční daňový soud v Miláně, Itálie). Tato společnost namítala zejména: a) neexistenci zdanitelného plnění, protože výrobek nebyl propuštěn ke spotřebě, neboť byl zničen; b) že škodná událost byla kvalifikovatelná jako nepředvídatelná okolnost; c) podpůrně, že škodná událost spadala do rozsahu „nikoli závažné“ nedbalosti, protože vznikla v důsledku nepozornosti zaměstnance.
- 7 Commissione tributaria provinciale di Milano (provinční daňový soud v Miláně) žalobě vyhověl; podle jeho názoru byl totiž poslední důvod opodstatněný, neboť nedostatek pečlivosti zaměstnance nebyl „závažný“.
- 8 Celní úřad se proti tomuto rozsudku odvolal k Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionální daňový soud v Lombardii), který jej však potvrdil, přičemž rovněž konstatoval, že ke zničení alkoholu došlo a) nenávratně, a tudíž nedošlo k jeho propuštění ke spotřebě, a b) v důsledku nepředvídatelné okolnosti, takže byly splněny podmínky pro přiznání zániku daně.
- 9 Celní úřad tedy podal kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 10 Celní úřad se dovolává porušení článku 4 TUA; tvrdí, že soud druhého stupně nesprávně zahrnul nedbalostní jednání zaměstnance společnosti do okruhu nepředvídatelných okolností a v každém případě rozhodl, že nedbalost zaměstnance nebyla „závažná“, takže odpovědnost společnosti byla vyloučena.
- 11 Podle jeho názoru je přípustnost postavení mírné nedbalosti na roveň s neexistencí nedbalosti teoreticky možná, nicméně za zásadní považuje potřebu restriktivního výkladu v tom smyslu, že relevantní případy mírné nedbalosti musí být skutečně minimální.

- 12 Podle celního úřadu navíc vzhledem k tomu, že prováděná činnost zahrnuje zpracování extrémně hořlavého produktu, bylo pro účely určení nedbalosti nutné vycházet z objektivních standardů přiměřenosti a bezpečnosti zařízení podle technických kritérií.
- 13 Společnost-odpůrkyně především poukazuje na to, že neexistuje zdanitelné plnění zakládající spotřební daň, protože alkohol, který byl definitivně zničen, nebyl propuštěn ke spotřebě.
- 14 Pokud jde o odpovědnost, společnost tvrdí, že jednání jejího zaměstnance se vyznačovalo nikoli závažnou nedbalostí a že mírná nedbalost je podle čl. 4 odst. 1 TUA postavena na roveň nepředvídatelné okolnosti.
- 15 Společnost tvrdí, že odkaz na „nikoli závažnou nedbalost“ obsažený ve vnitrostátní právní úpravě je slučitelný se směrnicí 2008/118, i když v ní není výslovně uveden, neboť podle jejího názoru samotná směrnice ponechává členským státům určitý manévrovací prostor.

#### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 16 Corte di cassazione (Kasační soud) nejprve připomíná, že v jeho judikatuře se objevuje dvojí přístup k pojmům nepředvídatelné okolnosti a vyšší moc.
- 17 První přístup je subjektivnější: událost, za kterou dlužník neodpovídá, představuje skutek, který mu nelze přičíst; nepředvídatelná je konkrétní událost mimo sféru činnosti stran a zprošťující důkaz spočívá v prokázání neexistence nedbalosti na straně osoby povinné k dani, tedy že škoda vznikla způsobem, který nebylo možné předvídat ani překonat při vynaložení pečlivého úsilí přiměřeného konkrétním okolnostem případu.
- 18 Druhý přístup zakládá zjišťování požadavků nepředvídatelnosti a nevyhnutelnosti, které jsou nezbytné pro založení nepředvídatelné okolnosti, na čistě objektivní úrovni, a to prostřednictvím posouzení na základě kritérií pravděpodobnosti, pokud jde o kauzální zákonitost vztahu, což vylučuje jakoukoli relevanci možného pečlivého nebo nedbalostního jednání povinného.
- 19 Ve specifické oblasti spotřebních daní Corte di cassazione (Kasační soud) zřejmě vylučuje, že by v rámci pojmu nepředvídatelná okolnost (nebo vyšší moc) mělo význam posouzení pečlivosti vynaložené osobou povinnou k dani.
- 20 Předkládající soud dále upřesňuje, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118, a zejména toho, zda osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení může být přiznáno i v případech, že událost, která způsobila nenahraditelnou ztrátu zboží podléhajícího spotřební dani, byla způsobena nedostatečnou pečlivostí a opatrností provozovatele skladu nebo jeho zaměstnance, i když byla posouzena jako mírná nedbalost.

- 21 Rozhodující pro rozhodnutí předkládajícího soudu je otázka, zda pojem „nepředvídatelná okolnost“ (a vyšší moc) pro účely unijního práva zahrnuje také nedbalostní jednání; dále, v případě záporné odpovědi, zda je postavení nikoli závažného nedbalostního jednání přičitatelného dotčené osobě nebo třetí osobě na roveň nepředvídatelné okolnosti nebo vyšší moci, které zavedl italský zákonodárce, slučitelné s unijním právem v oblasti spotřebních daní.
- 22 Předkládající soud odkazuje na judikaturu Soudního dvora týkající se výkladu pojmů „vyšší moc“ a „nepředvídatelná okolnost“ s ohledem na právní úpravu spotřební daně a uvádí, že pojem „nepředvídatelná okolnost“ zřejmě splňuje stejná kritéria jako vyšší moc.
- 23 Podle předkládajícího soudu je pojem „vyšší moc“ jasně rozvinut Soudním dvorem v rozsudku Sociétés Pipeline Mediterranée et Rhône (SPMR), a pokud jde o nepředvídatelnou okolnost, rozsudek Latvijas Dzelzcejs VAS poskytuje jednotný pojem, spojený se striktně kauzálním zapříčiněním, podléhající pouze korektivě podle kritéria přiměřenosti („aniž podstoupí nepřiměřené oběti“).
- 24 Kromě toho se nezdá, že by přezkum celkového rámce směrnice 2008/118 odhalil situace, v nichž by se míře „nedbalosti“ osoby, která jednala, přikládala taková váha, která by bránila vzniku odpovědnosti. Naopak rozsudky Silcompa a TanQuid Polska zdůrazňují objektivní odpovědnost skladovatele.
- 25 Zdá se tedy, že právní úprava stanovená unijním právem je založena pouze na podmínkách nepředvídatelné okolnosti a vyšší moci, které ve světle výše uvedené judikatury Soudního dvora vyžadují objektivní prvek („neobvyklé a nepředvídatelné okolnosti“) a subjektivní prvek („povinnost přijmout veškerá vhodná opatření bez podstoupení nepřiměřených obětí“), což se zdá být neslučitelné s takovým jednáním, jako je jednání charakterizované nedbalostí, u něhož chybí jak nepředvídatelnost, tak nezbytné přijetí preventivních opatření.
- 26 S ohledem na tyto úvahy si předkládající soud klade otázku, zda ustanovení obsažené v čl. 4 odst. 1 TUA, které staví mírnou nedbalost na roveň nepředvídatelné okolnosti a vyšší moci, určuje podmínku – spojenou s individuálním a subjektivním kritériem prokázané pečlivosti – doplňující nepředvídatelné okolnosti a vyšší moc, tedy podmínku, která zakládá situaci osvobození od daně v případě zničení nebo ztráty, která je doplňující a autonomní ve vztahu k právní úpravě unijního práva.
- 27 Předkládající soud chce rovněž ověřit, zda je hypotéza stanovená v čl. 4 odst. 1 TUA slučitelná s čl. 7 odst. 4 směrnice 2008/118, který stanoví, že ke zničení nebo ztrátě, které nepředstavují uvolnění ke spotřebě, může dojít také „na základě povolení příslušných orgánů členského státu“.
- 28 Tento výraz by totiž mohl umožnit členskému státu (jako je v tomto případě Itálie) určit další obecné kategorie snížení daně. Na druhou stranu se z celkového výkladu ustanovení zdá, že výše uvedený výraz má uzavírací a zbytkovou hodnotu. Tento výraz by tedy měl odkazovat na další konkrétní události, které

nelze *a priori* určit, ale týkají se konkrétních skutkových prvků, které mohou na základě konkrétního posouzení příslušného orgánu v jednotlivých případech odůvodnit přijetí (na základě „povolení“) opatření ke zničení výrobku. V tomto smyslu používá bod 9 odůvodnění směrnice 2008/118 pojem „okolnosti“, který zřejmě odkazuje na konkrétní a identifikovatelné skutkové prvky, a nikoli na obecná a v podstatě neurčitá ustanovení.

- 29 Předkládající soud v této souvislosti připomíná, že důvody pro osvobození od daně, pokud se odchyľují od běžného systému zdanění, musí být vykládány přísně a restriktivně.
- 30 Předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr dosud nerozhodl o tomto konkrétním aspektu, který musí být vyjasněn, aby bylo možné určit pojem „vznik daňové povinnosti“, který je jednotný a platný pro celé území Unie.

PRACOVNÍ DOKUMENT